

КЛАССИФИКАЦИЯ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ НА ОСНОВЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ ОШИБКИ

А. В. Бунь,
магистр экономических наук, соискатель БГЭУ

В статье описана проблема представления заинтересованным пользователям недостоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие совершения бухгалтером ошибок. Поднят вопрос отсутствия научно-обоснованного определения понятий «ошибка в бухгалтерском учете» и «ошибка в бухгалтерской (финансовой) отчетности» в научной литературе и в нормативных правовых актах Республики Беларусь. Предложен авторский вариант определения данных дефиниций. Раскрыты недостатки существующей классификации ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Предложен авторский вариант ее уточнения, а также добавления новых классификационных признаков.

Важную роль при принятии решений относительно эффективного управления и делового сотрудничества играет информация о деятельности организации, доступ к которой пользователи получают через бухгалтерскую отчетность. В настоящее время бухгалтерская (финансовая) отчетность – это практически единственный официально доступный источник информации о деятельности организации для различных групп пользователей. Все это повышает уровень требований к показателям бухгалтерской отчетности. Одним из самых важных было и остается требование достоверности. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Допущенная при формировании отчетности ошибка должна быть своевременно выявлена и исправлена. В гносеологии ошибка трактуется как неправильность в какой-либо работе, вычислении, написании и т.п. [1, с. 735].

В настоящее время причинами возникновения ошибок являются:

- влияние психофизиологических факторов, определяющих подход специалиста к выполнению должностных обязанностей (тип характера, состояние здоровья, возраст);
- индивидуальный уровень скрупулезности специалиста;
- техническая неисправность ПЭВМ;
- неверная алгоритмизация расчетов в программном бухгалтерском продукте;
- уровень квалификации, профессиональные навыки, культурный и духовный потенциал и др.

Несмотря на видимую актуальность проблемы искажения бухгалтерской отчетности по причине совершаемых ошибок ответственные ученые уделяют мало внимания данному явлению. На наш взгляд недостаточно освещены подходы к определению понятия «ошибка» и в нормативных правовых актах Республики Беларусь.

Мотивы искажения бухгалтерской отчетности оценить довольно сложно. Чтобы устранить риски невыявления существенных отклонений в ходе проверок различного типа (для аудиторских проверок это важно в связи с необходимостью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица, для финансового контроля – с целью выявления причиненного вреда собственнику или государству), необходимо наличие научно-обоснованной классификации ошибок в бухгалтерском учете и отчетности, раскрытия механизма их совершения с целью предотвращения и пресечения в перспективе.

При всем многообразии отечественной научной литературы в области бухгалтерского учета приходится констатировать отсутствие в ней научной обоснованной классификации ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Между тем типичным ошибкам, возникающим в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности, а также вариантам их исправления уделяет внимание достаточно большое количество авторов, освещающих свои взгляды в практических и научно-практических журналах. Теоретико-методологическую значимость представляют труды зарубежных авторов, в том числе России и Украины. Нами были рассмотрены труды российских ученых Я.В. Соколова, В.Д. Новодворского, М.Ю. Брюханова, С.М. Бычковой, С.А. Уткиной, И.В. Самойлова, О.Н. Филатовой, а также научные разработки украинского ученого Т.А. Бутынец, которыми были разработаны или предпринимались попытки разработки обоснованной классификации типов бухгалтерских ошибок [2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10]. По данной проблематике изучены труды В.Н. Лемеш [11, 12], В.А. Хмельницкого, Т.А. Гринь [13], а также статьи практиков А.В. Крупновой и Г.В. Химченко [14, 15]. Но, прежде чем перейти к описанию авторского варианта классификации бухгалтерских ошибок, следует первоначально определиться с понятием того, что же считать ошибкой.

Как уже отмечалось ранее, нормативные правовые акты Республики Беларусь не дают трактовки данной дефиниции. Международные стандарты финансовой отчетности прямой трактовки «ошибка» не предлагают. Раскрывается только понятие «ошибка предыдущих периодов» [16, пункт 5] либо условия возникновения ошибок («... при признании, измерении, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности...» [16, пункт 41]). Положение (стандарт) бухгалтерского учета Украины 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчете

тах» [17] также определения ошибки не предусматривают. В то время как ПБУ 22/2010 Российской Федерации определяет термин «ошибка», а также условия ее возникновения: «...неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации (далее – ошибка) может быть обусловлено, в частности:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации...» [18, пункт 2].

По результатам проведенного исследования нами были сформулированы определения понятий «ошибка в бухгалтерском учете» и «ошибка в бухгалтерской (финансовой) отчетности». Необходимость разделения этих понятий нам представляется по причине того, что ошибка в бухгалтерском учете отражает искаженный результат деятельности специалиста, и он далеко не всегда затрагивает бухгалтерскую отчетность, так как ошибка может быть исправлена до ее составления. В то время как ошибка в отчетности имеет широкомасштабные последствия в отношении к технологическому процессу бухгалтерского учета, выражающегося в неправильном составлении корреспонденции счетов, оформлении первичных документов, регистров бухгалтерского учета и, собственно, отчетности. При этом ошибки в отчетности не всегда означают ошибки в бухгалтерском учете. Примером такой ситуации является фальсифицированная отчетность, составленная с определенным умыслом для достижения определенных целей.

Также следует отметить, что Международными стандартами финансовой отчетности определены качественные характеристики учетной информации (см. таблицу).

Таблица

Качественные характеристики учетной информации

Критерий качества учетной информации	Сущность критерия качества учетной информации
1	2
Надежность	чтобы быть полезной информация должна быть надежной
Уместность	информация может повлиять на экономическое решение пользователей
Понятность	основным качеством информации, представляемой в финансовой отчетности, является ее доступность для понимания пользователями
Сопоставимость	пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность за разные периоды с целью выявления тенденций, сравнения разных организаций и др.
Существенность	информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности
Правдивое представление	чтобы быть полезной, информация не должна иметь существенных ошибок и предвзятости искажений
Приоритет содержания над формой	сущность операций и других событий не всегда отвечает тому, что следует из их юридической или установленной формы
Баланс между качественными характеристиками	цель заключается в достижении соответствующего соотношения между характеристиками
Своевременность	в случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность
Полнота	чтобы быть полной информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее
Экономичность	разумное соотношение между выгодами и затратами, то есть выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение
Нейтральность	финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором или представлением информации она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата или исхода

Примечание – Источник: разработка автора на основании изучения экономической литературы [19; 20; 21; 13; 22].

Качественные характеристики учетной информации являются общепризнанными, в том числе в Республике Беларусь.

С учетом вышесказанного нами предлагаются следующие определения.

Ошибка в бухгалтерском учете – это искаженное отражение или отсутствие отражения учетных данных финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования вследствие несоблюдения элементов метода бухгалтерского учета.

Ошибка в бухгалтерской (финансовой) отчетности – это искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие занижения (завышения) величины активов и пассивов, доходов и расходов, неучетной информации субъекта хозяйствования в результате несоблюдения принципов качественных характеристик учетной информации.

Раскрытие сущности данных понятий позволяет обоснованно идентифицировать ошибки в бухгалтерском учете, выявляемые контролирующими органами в ходе проверок; проводить типологизацию допускаемых нарушений организациями для пополнения баз данных субъектов финансового контроля, используемых в процессе проверок (ревизий); определять достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Рассмотрев понятие ошибок, перейдем к их классификации. Нами разработаны и предложены принципиально новые и уточнены существующие классификационные признаки ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Существующая классификация ошибок в бухгалтерском учете и отчетности была нами описана в статье [12]. Она представляет собой классификацию ошибок, разработанную составителями Инструкции о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2005 г. № 83 (далее – Инструкция № 83) [23]. Однако в самой Инструкции № 83 классификация не представлена, но описана в комментарии [15] к данному нормативному документу. По нашему мнению, она является неполной, поскольку составлена с методологической позиции только бухгалтерского учета.

Разработчики Инструкции № 83 ставили своей целью относительно ошибок «...их минимизацию, а также осуществление контрольных мероприятий за соблюдением законодательства по организации и ведению бухгалтерского учета в организациях...» [15, с. 5]. Следовательно, речь идет об использовании данной классификации и (!) в процессе осуществления финансового контроля. В тоже время составители инструкции сознательно дистанцируются от аспекта умысла совершения ошибки, причисляя его выявление к компетенции правоохранительных органов. Мы считаем этот тезис достаточно дискуссионным. Поскольку в настоящее время специалистам органов государственного контроля и надзора вменено в обязанности определение размера причиненного государственному имуществу вреда. В этой связи нам представляется необходимым введение такого классификационного признака как предпосылки возникновения – *ошибки умышленные, ошибки неумышленные*.

С.М. Бычкова и О.Н. Филатова такой классификационный признак называют характером возникновения и выделяют непреднамеренные и преднамеренные искажения.

Непреднамеренные искажения – ошибки, совершенные по некомпетентности, халатности и невнимательности, а также вызванные несовершенством системы бухгалтерского учета и действующего законодательства. Вероятность возникновения ошибок повышается в условиях изменения инструктивно-методических материалов, касающихся бухгалтерского учета и налогообложения.

Преднамеренные ошибки являются средством деловой политики организаций, в частности акционерных обществ. Составной частью общей деловой политики акционерных обществ следует считать балансовую политику, то есть сознательное воздействие на форму и содержание публикуемых балансов. Существуют мотивы, обусловленные хозяйственными причинами и целями, побуждающие руководителей акционерных обществ вести балансовую политику, направленную на искажение состояния и положения имущества общества или результатов его деятельности [24].

Деление ошибок на существенные и несущественные нам представляется некорректным и недоказательным в условиях отсутствия строго нормативного толкования диапазона существенности. Поскольку в настоящее время организация может утверждать в своих локальных правовых актах размер существенности искажения отчетности, то такой критерий может быть как утвержденным, так и неутвержденным. А если нет константы, то невозможно выполнить и расчет отклонения от нее. Вследствие этого логически формируется *качественный показатель*, так как превышение установленного (!) предельного размера существенности свидетельствует о недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Нами предлагается следующий классификационный критерий ошибок – влияние на качество отчетности – *ошибки, влияющие на качество бухгалтерской (финансовой) отчетности; ошибки, не влияющие на качество бухгалтерской (финансовой) отчетности*. Наряду с этим мы признаем оппонирование данной позиции в части того, что если критерий влияния организацией не установлен, то все ошибки по данному признаку будут являться не влияющими. Под качеством бухгалтерской (финансовой) отчетности мы понимаем эффект от принятия управленческих решений, сформулированных на ее основе.

В комментарии к Инструкции № 83 сказано, что «...налоговый учет полностью основывается на данных бух-

галтерского учета, отражаемых в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета, и на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Таким образом, допущенная в бухгалтерском учете ошибка существенно может повлиять на исчисление налогов, сборов (пошлин) и иных платежей...» [15, с. 6]. Из этого следует, что любая ошибка, допущенная в бухгалтерском учете, соответственно является ошибкой налогового учета. Мы не разделяем такой обобщающей позиции. В бухгалтерском учете имеется достаточное множество операций абсолютно абстрагированных от налогового учета. Например, ошибки, допущенные при оформлении доверенности на получение материальных ценностей, никак не повлияет на расчет налогооблагаемой базы любого налога. Ровно как неправильная корреспонденция счетов по оприходованию почтовых конвертов в кассу организаций не повлечет искажения налоговой отчетности. По нашему мнению, следует разграничить, во-первых, ошибки по видам учета, во-вторых, ошибки по видам документов. В этой связи нами предлагаются следующие классификационные признаки ошибок: методологические (ошибки исключительно бухгалтерского учета; ошибки исключительно налогового учета; ошибки бухгалтерского учета, искажающие данные налогового учета) и документальные (ошибки в первичных документах; ошибки в регистрах бухгалтерского учета; ошибки в регистрах налогового учета; ошибки в отчетности (бухгалтерской, налоговой, статистической, отчетности прочих фискальных органов (Фонд социальной защиты населения, Белгосстрах, инновационные фонды)).

Кроме того А.В. Крупнова [14], выделяя классификационный критерий «последствия ошибок», рассматривает его исключительно с позиции искажения данных в учете и бухгалтерской, налоговой отчетности. Вследствие этого нами предлагается уточнить данную категорию *ошибками, повлекшими доначисление налогов и уплаты штрафов и пеней*, и *ошибками, не повлекшими доначисление налогов и уплаты штрафов и пеней*. В таком случае можно будет утверждать о существовании *количественного показателя* ошибки. На наш взгляд это уточнение достаточно важно с позиции менеджмента организации, поскольку влияет на величину прибыли.

Сообразно с этим, нам представляется необходимым уточнение такого классификационного признака ошибок, как периодизация совершения. А.В. Крупнова [14], рассматривая периодизацию совершения ошибок, выделяет только содержательные ошибки, и акцентирует внимание на их возникновении из-за неверного соотношения доходов и расходов к отчетному периоду относительно периода их совершения. На этом классификация исчерпывается. Однако, по нашему мнению, классификация по периодизации является неполной, поскольку Инструкцией № 83 точно определен этот аспект. В этой связи считаем обоснованным дополнить классификацию ошибками *по периодизации совершения* и выделить по данному критерию *ошибки текущего периода, выявленные до окончания отчетного года; ошибки отчетного года, выявленные до утверждения годовой бухгалтерской отчетности; ошибки прошлых лет, выявленные после утверждения годовой бухгалтерской отчетности за отчетный год*.

Ранее уже была отмечена собственная позиция автора относительно влияния ошибок на качество бухгалтерской (финансовой) отчетности. В развитие данной позиции предлагается выделить такой классификационный признак, как степень влияния ошибок в бухгалтерском учете на результаты анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности – *ошибки, влияющие на результаты анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности; ошибки, не влияющие на результаты анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности*.

Для проведения анализа хозяйственной деятельности с расчетом показателей, раскрывающих финансовое положение организации, бухгалтерская отчетность выступает информационной платформой. Это имеет принципиальное значение относительно нормативно установленной методики корректировки бухгалтерских ошибок в Республике Беларусь. В отчетность согласно действующему законодательству корректировки не вносятся, ретроспективный пересчет не производится, что концептуально отличает отечественную учетную практику от международной. В результате проведенных исследований наблюдались ситуации, когда финансовому анализу подвергалась недостоверная бухгалтерская отчетность. При этом на момент ее утверждения она была достоверной. Но впоследствии были выявлены ошибки прошлого года, успешно исправлены в бухгалтерском учете, отчетность же при этом оставалась прежней. Далее данные из такой искаженной отчетности переносились в отчетность следующего года, и отчетность следующего периода автоматически становилась недостоверной для ее последующего анализа. Следует отметить, что для современной разработки научной мысли в области методологии экономического анализа и бухгалтерского анализа [25, 26] достоверная качественная бухгалтерская отчетность имеет фундаментальное значение. В этой связи считаем необходимым внесение в нормативные правовые акты, регулирующие методологические положения по бухгалтерскому учету, требование по корректировке бухгалтерской отчетности предыдущего периода перед составлением отчетности за текущий период в том случае, если были выявлены ошибки, с целью актуализации вступительного сальдо. Это позволит выполнить качественный экономический и бухгалтерский анализ для использования его результатов менеджментом различных пользователей в процессе принятия обоснованных тактических и стратегических управленческих решений.

Продолжение в следующем номере.